

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Avdragsförbud för ränta på vissa efter- ställda skuldförbindelser samt vissa förenklingar på företagsskatteområdet

Mars 2016

Sammanfattning

Inför budgetpropositionen för 2017 är det angeläget att skatteförslag kan förberedas genom remittering och granskning av Lagrådet. Om förslagen kommer att presenteras i budgetpropositionen för 2017, och med vilken utformning, blir beroende av de överläggningar som förs i det slutliga arbetet med budgetpropositionen.

I promemorian föreslås ett avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skuldförbindelser och vissa förenklingar på företagsskatteområdet. Förslagen föranleder ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

Innehållsförteckning

Sammanfattning	2
1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
2 Avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skuldförbindelser.....	7
3 Tidpunkten för värdeöverföring vid tillämpning av reglerna om koncernbidrag fastställs.....	9
4 Beloppsspärren i reglerna om tidigare års underskott	9
4.1 Gällande rätt	9
4.2 Ventilen ges en ny utformning	11
5 Konsekvensanalys.....	13
6 Författningskommentar.....	15

1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Häri genom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 40 kap. 16 a § ska upphöra att gälla,
dels att 24 kap. 1 §, 35 kap. 1 § och 40 kap. 16 § ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas två nya paragrafer, 24 kap. 4 a § och 40 kap. 15 a §, och närmast före 24 kap. 4 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

1 §²

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 2 och 3 §§,
- partiell fission i 3 a §,
- kapitalrabatt på optionslån i 4 §,

– avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skuldförbindelser i 4 a §,

- avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 5–10 §§,
- begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder i 10 a–10 f §§,
- avdrag för lämnad utdelning i 11 §, och
- skattefria utdelningar i 12–22 §§.

En bestämmelse om skattefrihet för utdelning från privatbostadsföretag finns i 15 kap. 4 §.

Bestämmelser om i vilken utsträckning ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar räknas som ränta finns i 44 kap. 35 och 37–39 §§.

Avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skuldförbindelser

4 a §

Följande ränteutgifter får inte dras av:

– ränteutgifter på efterställda skuldförbindelser som får ingå i kapitalbasen enligt artiklarna 52 och 63 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2012:757.

värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012.

– ränteutgifter på efterställda skuldförbindelser som får ingå i kapitalbasen enligt artikel 88 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG av den 25 november 2009 om upptagande och utövande av försäkrings- och återförsäkringsverksamhet (Solvens II).

35 kap.

1 §

Koncernbidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om förutsättningarna för avdrag i *detta kapitel* är uppfyllda.

Koncernbidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om förutsättningarna för avdrag i 3, 4, 5 eller 6 § är uppfyllda och värden motsvarande bidraget förs över från givaren till mottagaren senast den dag som givaren enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) ska lämna inkomstdeklaration.

Med koncernbidrag avses inte en ersättning som är en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster.

40 kap.

15 a §

Om ett kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen har lämnats till underskotts företaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde och förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde, ska kapitaltillskottet vid beräkningen av utgiften enligt 15 § första stycket bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet och värdet av tillgången som belöper sig på den förvärvade andelen i underskotts företaget. Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.

Vid bedömningen enligt första stycket ska hänsyn inte tas till tillgångar som underskotts företaget

kan antas ha förvärvat i samråd med den nya ägaren.

Vid tillämpningen av andra stycket likställs en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag med underskotts företaget om de både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern.

16 §³

Utgiften enligt 15 § första stycket ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Detsamma gäller, med undantag för vad som anges i 16 a §, kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen. Utgiften ska också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

Första stycket gäller inte kapitaltillskott som har lämnats av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

Utgiften enligt 15 § första stycket ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Detsamma gäller, med undantag för kapitaltillskott enligt 15 a §, kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen. Utgiften ska också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.
 2. Bestämmelsen i 24 kap. 4 a § tillämpas första gången på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2016.
 3. Bestämmelsen i 35 kap. 1 § tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.
 4. Bestämmelserna i 40 kap. 15 a och 16 §§ tillämpas första gången på förvärv som sker efter den 31 december 2016.

³ Senaste lydelse 2009:1453.

2 Avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skuldförbindelser

Förslag: Ränteutgifter på efterställda skuldförbindelser som får ingå i kapitalbasen enligt viss näringsrättslig reglering får inte dras av.

Förslaget träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2016.

Skälen för förslaget: Ett lån innebär dels att låntagaren ska betala ränta på lånet och återbetala själva kapitalbeloppet, dels att långivaren vid låntagarens likvidation eller konkurs kan göra anspråk på betalning av kapitalbelopp och ränta i konkurrens med övriga fordringsägare. Ett efterställt lån – såsom ett förlagslån (ett mot ett sådant lån svarande skuldebrev betecknas som ett förlagsbevis) – innebär att långivaren vid låntagarens likvidation eller konkurs kan göra anspråk på betalning av kapitalbelopp och ränta först sedan alla andra fordringsägare har fått betalt.

Frågan om ett såsom lån betecknat avtal ska behandlas som eget eller lånat kapital vid beskattningen prövas från fall till fall. I t.ex. HFD 2014 ref. 10 behandlades ett konvertibelt förlagslån som eget kapital vid beskattningen. Detta eftersom lånet i enlighet med god redovisningssed skulle behandlas som eget kapital i redovisningen och att en skattemässig behandling av lånet som lånat kapital skulle medföra att icke avdragsgilla vinstdispositioner fick dras av som ränta vid beskattningen. Av det skälet var räntan på lånet inte avdragsgill.

För att täcka de risker som vissa verksamheter i finanssektorn är förenade med, ställs i EU-rätten krav på hur mycket kapital företag är tvungna att hålla i förhållande till sina tillgångar (kapitalbas) och vilket slag av kapital som får ingå vid beräkningarna av den minsta tillåtna kapitalbasen. Sålunda får – vid sidan av eget kapital – efterställda skuldförbindelser ingå i kapitalbasen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012 (tillsynsförordningen), dels i form av ”primärkapitaltillskott”, se artikel 52 i tillsynsförordningen, dels i form av ”supplementärkapitalinstrument”, se artikel 63 i tillsynsförordningen. I Sverige tillämpas regleringen av banker och andra kreditinstitut, värdepappersbolag, Svenska Skeppshypotekskassan, vissa fondbolag, betalningsinstitut och vissa förvaltare av alternativa investeringsfonder (AIF-förvaltare), se 1 kap. 2, 4 och 5 §§ lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag, 2 kap. 10 och 10 a §§ lagen (2004:46) om värdepappersfonder, 3 kap. 2 § lagen (2010:751) om betaltjänster och 7 kap. 6 och 6 a §§ lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

På motsvarande sätt får – vid sidan av eget kapital – efterställda skuldförbindelser ingå i kapitalbasen i form av primärkapital enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG av den 25 november 2009 om upptagande och utövande av försäkrings- och återförsäkringsverksamhet (Solvens II), Solvens II-direktivet, se artikel 88 i Solvens II-direktivet och därtill kommissionens delegerade förordning (EU)

2015/35 av den 10 oktober 2014 om komplettering av Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG om upptagande och utövande av försäkringsverksamhet (Solvens II). Regeln i 7 kap. 3 § försäkringsrörelselagen (2010:2043), FRL, genomför artikel 88 i Solvens II-direktivet. I Sverige tillämpas regleringen av försäkringsföretag (se 7 kap. 1 § FRL).

Det innebär sammanfattningsvis att efterställda skuldförbindelser – vid sidan av eget kapital – får ingå i kapitalbasen enligt tillsynsförordningen och Solvens II-direktivet. Vid sådant förhållande bör nu aktuella efterställda skuldförbindelser behandlas som eget kapital vid beskattningen.

Mot den bakgrunden bör ränteutgifter på de aktuella efterställda skuldförbindelserna inte kunna dras av. Det gäller banker och andra kreditinstitut, värdepappersbolag, Svenska Skeppshypotekskassan, vissa fondbolag, betalningsinstitut, vissa AIF-förvaltare, försäkringsföretag och motsvarande utländska företag. Förslaget ökar den skattemässiga neutraliteten mellan finansiering med eget kapital och finansiering med efterställda skuldförbindelser i finanssektorn. Förslaget ger dessutom företag i finanssektorn incitament att öka soliditeten. Det ökar i sin tur finanssektorns motståndskraft i finanskriser.

Förslaget aktualiserar frågan om hänvisningarna till tillsynsförordningen och Solvens II-direktivet bör vara statiska, dvs. avse rättsakterna i viss angiven lydelse, eller dynamiska, dvs. avse rättsakterna i vid varje tidpunkt gällande lydelse. Skillnaden mellan teknikerna är att lagstiftaren vid användandet av den förra tekniken – men inte vid användandet av den senare tekniken – behöver ta ställning till om ändring behöver göras i nationell lagstiftning, om EU-rättslig lagstiftning ändras. Förslaget innebär ett avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skuldförbindelser. Det gäller dels ränteutgifter på efterställda skuldförbindelser som får ingå i kapitalbasen enligt artiklarna 52 och 63 i tillsynsförordningen, dels ränteutgifter på efterställda skuldförbindelser som får ingå i kapitalbasen enligt artikel 88 i Solvens II-direktivet. Mot den bakgrunden är det lämpligt att hänvisningarna till rättsakterna är dynamiska.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 24 kap. 1 § IL och att en ny paragraf, 24 kap. 4 a §, införs i IL.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslaget bör träda i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2016.

3 Tidpunkten för värdeöverföring vid tillämpning av reglerna om koncernbidrag fastställs

Förslag: Värden motsvarande koncernbidraget ska föras över från givaren till mottagaren senast den dag som givaren ska lämna inkomstdeklaration.

Förslaget träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

Skälen för förslaget: Av rättspraxis framgår att ett villkor för avdrag för koncernbidrag – vid sidan av de villkor som framgår av 35 kap. 3–6 §§ IL – är att en värdeöverföring motsvarande bidraget sker (se RÅ 1998 ref. 6, RÅ 1999 ref. 74 och RÅ 2001 ref. 79).

Det villkoret bör komma till uttryck i lagtexten. Det aktualiserar frågan vid vilken tidpunkt värdeöverföringen ska ske. Det får anses vara lämpligt att värden motsvarande koncernbidraget förs över från givaren till mottagaren senast den dag som givaren enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, ska lämna inkomstdeklaration (jfr t.ex. HFD 2011 not. 99).

Av 32 kap. 2 § första stycket SFL framgår att det (för andra juridiska personer än dödsbon) föreligger fyra deklARATIONSTIDPUNKTER – den 1 mars, den 1 juli, den 1 november och den 15 december – och att vilken av dessa tidpunkter som är aktuell beror på vid vilken tidpunkt som beskattningsåret går ut. Av 32 kap. 2 § andra stycket SFL framgår att den som lämnar inkomstdeklaration elektroniskt får lämna deklARATION en månad senare än vad som följer av första stycket. Av 36 kap. 4 § SFL framgår att Skatteverket ska bevilja anstånd med att lämna inkomstdeklARATION, om det finns synnerliga skäl.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 35 kap. 1 § IL.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslaget träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

4 Beloppsspärren i reglerna om tidigare års underskott

4.1 Gällande rätt

Som utgångspunkt gäller att underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret ska dras av (40 kap. 2 § IL). Vid vissa ägarförändringar (se 40 kap. 10–12 §§ IL) inträder en be-

loppsspärr (se 40 kap. 15–16 a §§ IL). Syftet med beloppsspärren är att motverka skattemässigt betingad handel med underskotts företag. Beloppsspärren vilar på förutsättningen att ju högre förvärvsutgiften för ett underskotts företag är i förhållande till värdet av underskottet, desto mindre är behovet av en beloppsspärr (se prop. 1993/94:50 s. 259).

Beloppsspärren innebär att underskottet kvarstår till den del det inte överstiger 200 procent av förvärvsutgiften (40 kap. 15 § första stycket IL). För att inte medel ska kunna föras över till underskotts företaget i syfte att höja förvärvsutgiften (och på det sättet den del av underskottet som kan dras av), ska förvärvsutgiften minskas med vissa kapitaltillskott (40 kap. 16 § första stycket IL). För att regeln i 40 kap. 16 § första stycket IL inte ska motverka affärsmässigt betingade förvärv av underskotts företag, ska – enligt den s.k. ventilen i 40 kap. 16 a § första stycket IL – förvärvsutgiften inte minskas med kapitaltillskott om det är ”uppenbart” att förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde ”som motsvarar kapitaltillskottet”.

Regeln i 40 kap. 16 a § första stycket IL vilar på förutsättningen att om underskotts företaget har tillgångar eller en pågående verksamhet är det mera sannolikt att ägarförändringen är affärsmässigt motiverad (prop. 2009/10:47 s. 11). I författningskommentaren till regeln framhölls bl.a. följande (a. prop. s. 15 f.).

Med kapitaltillskott avses alla former av kapitaltillskott [---].

En förutsättning för att utgiften inte ska minskas med kapitaltillskottet är att det är uppenbart att förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde som motsvarar tillskottet. Om detta inte är fallet ska inte någon del av kapitaltillskottet beaktas vid beräkandet av förvärvsutgiften, dvs. hela kapitaltillskottet ska reducera förvärvsutgiften.

Lagrådet anför att det bör förtydligas vilka omständigheter som ska tilläggas betydelse vid prövningen av om tillgången har erforderligt verkligt och särskilt värde.

Vid bedömningen av om förvärvaren har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde genom kapitaltillskottet ska värdet på tillgången bestämmas av objektiva omständigheter och inte ställas i relation till förvärvarens näringsverksamhet eller person. Vid fastställandet av värdet på den tillgång som förvärvas genom tillskottet ska inte värdet av själva tillskottet beaktas. De tillgångar som ska beaktas ska ha ett verkligt och särskilt värde. Det innebär t.ex. att det skattemässiga värdet på underskottet inte ska beaktas. Vad som är avgörande är således värdet av tillgångarna i företaget minus skulderna, dvs. om underskotts företaget har tillgångar om 1 000 000 kr och skulder om 800 000 kr ska värdet beräknas till 200 000 kr. Fråga behöver inte vara om det bokförda värdet på tillgångarna, eftersom det kan förekomma att detta värde inte är detsamma som tillgångarnas verkliga värde. Det kan t.ex. förekomma att det bokförda värdet vad gäller immateriella tillgångar, såsom varumärken, är betydligt lägre än det verkliga värdet. I stället för det bokförda värdet bör man i en sådan situation utgå från det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlätas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra.

Värdet på den förvärvade tillgången beror sedan på hur stor andel av företaget som förvärvaren erhåller genom tillskottet.

Det avgörande är att förvärvaren ska ha tillförts tillgången genom kapitaltillskottet. Detta behöver inte sammanfalla med det slutliga förvärvet av det bestämmande inflytandet. Om det tillskott som ska prövas enligt bestämmelsen har lämnats vid ett tidigare förvärv [---] och det bestämmande inflytandet förvärvas vid ett senare förvärv kan underskotts företaget således inte mellan de två förvärvstillfällena bygga upp en verksamhet för det tillskjutna beloppet för att förvärvaren därefter ska kunna sägas ha förvärvat en tillgång av verkligt och särskilt värde genom det andra förvärvet. Om ägarförändringen i underskotts företaget har skett genom ett indirekt förvärv ska bedömningen av värdet på tillgångarna omfatta hela den företagsgrupp som förvärvet omfattar.

Vid riksdagsbehandlingen framhölls bl.a. följande (2009/10:SkU25 s. 6 f.).

I detta ärende [---] har regeringen försökt finna en lösning som medför att affärsmässigt betingade förvärv inte ska hindras av den skärpta lagstiftningen. Den undantagsbestämmelse som föreslås gälla i förevarande ärende avser fall där förvärvaren har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde genom det kapitaltillskott som helt eller delvis medfört ägarförändringen. Under lagstiftningsarbetet har Lagrådet och några remissinstanser påtalat att det är oklart vad verkligt och särskilt värde innebär. I motivtexterna i propositionen (prop. s. 16) har regeringen gjort uttalanden för att ge viss vägledning i den praktiska tillämpningen. Vid beredningen i utskottet har det uppkommit en fråga om i vilken utsträckning ventilen får betydelse för innovationsinriktade företag i den mån det värde som deras forsknings- och utvecklingsarbete representerar inte kan påvisas som en tillgångspost i balansräkningen och det finns intresse från nya ägare att tillföra kapital och fortsätta verksamheten med utnyttjande av det tidigare forsknings- och utvecklingsarbetet. Utskottet vill framhålla att lagstiftningsingripanden som görs för att stoppa att skattereglerna utnyttjas på ett sätt som inte varit avsett givetvis kan medföra ogynnsamma effekter även för affärsmässigt betingad verksamhet som åtgärden primärt inte riktar sig mot. Ett lagstiftningsingripande måste för att vara verksamt utformas för att lämna ett så litet utrymme som möjligt till fortsatta kringgåenden med liknande förfaranden som de som varit utgångspunkt för ingripandet. Den ventil som regeringen föreslår är förhållandevis generellt utformad och lämnar ett utrymme för praxis att med beaktande av det övergripande syftet med spärreglerna komma till ett rimligt resultat i det enskilda fallet. Med hänsyn till de farhågor som har framförts i fråga om innovationsinriktade företag är det enligt utskottets mening emellertid angeläget att regeringen följer hur väl undantagsregeln kommer att fungera i praktiken med avseende på den i propositionen klart uttalade ambitionen att affärsmässigt betingade förvärv inte ska hindras av skärpningen av beloppsspärren.

4.2 Ventilen ges en ny utformning

Förslag: Om ett kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen har lämnats till underskottsföretaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde och förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde, ska kapitaltillskottet vid beräkningen av förvärvsutgiften i beloppsspärren bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet och värdet av tillgången som belöper sig på den förvärvade andelen i underskottsföretaget. Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.

Förslaget träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på förvärv som sker efter den 31 december 2016.

Skälen för förslaget: Det är angeläget att ventilen i 40 kap. 16 a § första stycket IL inte motverkar affärsmässigt betingade förvärv av underskottsföretag. Det gäller t.ex. investeringar i innovationsföretag.

I uttrycket ”uppenbart” ligger att regeln ska tillämpas med viss restriktivitet. Samtidigt förutsätts att regeln – för att den inte ska motverka affärsmässigt betingade förvärv av underskottsföretag – ska kunna ge Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna ett förhållandevis stort utrymme för bedömningar. Det beror på att det kan vara svårt att fastställa värdet på tillgångar (t.ex. immateriella rättigheter) i underskottsföretag. Det innebär att uttrycket ”uppenbart” inte svarar mot avsikten med regeln. Mot den bakgrunden bör uttrycket ”uppenbart” slopas.

I uttrycket ”som motsvarar kapitaltillskottet” ligger att regeln inte är tillämplig, om kapitaltillskottet överstiger värdet av den indirekt förvärvade tillgången. Värdet av den indirekt förvärvade tillgången beror på hur stor andel av underskotts företaget som förvärvaren erhåller genom kapitaltillskottet. Anta att A äger underskotts företaget X AB. Underskottet i X AB är 300. Tillgångarna i X AB har ett (verkligt och särskilt) värde som motsvarar 100. B vill förvärva 60 procent av aktierna i X AB. Som utgångspunkt gäller att värdet av A:s andel av X AB före och efter förvärvet (100 respektive 40 procent) ska kvarstå oförändrad och att värdet av X AB:s underskott inte ska påverka priset på aktierna. Om B förvärvar aktierna i X AB genom ett köp för 60, kvarstår X AB:s underskott till den del det uppgår till 120 (= 200 procent av 60). Om B i stället förvärvar 60 procent av aktierna i X AB genom en riktad nyemission av aktier mot betalning (dvs. ett kapitaltillskott) om 150 ($150/[100+150] = 60$ procent), faller X AB:s hela underskott bort. Det beror på att värdet av den av B indirekt förvärvade tillgången, 60 (= 60 procent av 100), inte motsvarar kapitaltillskottet, 150. Det kan inte vara avsikten med regeln att ett förvärv genom ett kapitaltillskott ska komma sämre ut än ett förvärv genom ett köp. Syftet med regeln är i stället att förhindra att ett förvärv genom ett kapitaltillskott ska komma bättre ut än ett förvärv genom ett köp. Mot den bakgrunden bör uttrycket ”som motsvarar kapitaltillskottet” slopas.

Mot bakgrund av ovanstående föreslås att regeln ges en ny utformning. Om ett kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen har lämnats till underskotts företaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde och förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde, ska kapitaltillskottet vid beräkningen av förvärvsutgiften i beloppsspärren bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet och värdet av tillgången som indirekt belöper sig på den förvärvade andelen i underskotts företaget. Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.

Om B i det ovan angivna fallet förvärvar aktierna i X AB genom ett kapitaltillskott om 150, leder förslaget till att X AB:s underskott kvarstår till den del det uppgår till 120 (= 200 procent av 60). Det beror på att kapitaltillskottet vid beräkningen av förvärvsutgiften ska bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet, 150, och värdet av tillgången som indirekt belöper sig på B:s förvärvade andel i X AB, 60 (= 60 procent av 100). Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.

Vid de flesta nyemissioner kommer förvärvsutgiften för kapitaltillskottet att bestämmas till ”värdet av tillgången som belöper sig på den förvärvade andelen i underskotts företaget”. Skälet till det är följande. Vid en nyemission är kapitaltillskottet som utgångspunkt lika stort som värdet av de nyemitterade aktierna. Det värdet består i sin tur – i den aktuella situationen och något förenklat – av värdet av tillgången (som indirekt belöper sig på de nyemitterade aktierna) och kapitaltillskottet (som indirekt belöper sig på de nyemitterade aktierna). Värdet av tillgången (som indirekt belöper sig på de nyemitterade aktierna) är alltså en delmängd av värdet av de nyemitterade aktierna och därmed också av kapitaltillskottet. Det innebär att ”värdet av tillgången som belöper sig på

den förvärvade andelen i underskotts företaget” är lägre än ”kapitaltillskottet”.

I undantagsfall kan förvärvsutgiften för kapitaltillskottet bestämmas till ”kapitaltillskottet”.

Regeln i dess nya utformning, som ersätter hittillsvarande 40 kap. 16 a § IL, bör placeras efter 40 kap. 15 § IL. Detta eftersom den nya utformningen av regeln gäller beräkningen av förvärvsutgiften i vissa fall, till skillnad från den hittillsvarande regeln som gäller minskning av förvärvsutgiften.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 40 kap. 16 § IL och att en ny paragraf, 40 kap. 15 a §, införs i IL.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslaget träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på förvärv som sker efter den 31 december 2016.

5 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Vid beräkningen av den offentligfinansiella effekten av ett förslag gäller som huvudregel att olika slag av beteendeförändringar normalt sett inte beaktas. En statisk beräkning utgör ofta en god approximation av den offentligfinansiella effekten för det år ett förslag införs. Från huvudregeln görs vissa undantag, t.ex. om beteendeförändringar bedöms vara betydande. (För en beskrivning av de principer som används vid offentligfinansiella beräkningar vid skatteförändringar, se Beräkningskonventioner 2016 – En rapport från skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet.)

Beräkningen av den offentligfinansiella effekten görs med hjälp av tillgängliga data i form av årsredovisningar och andra publikationer.

Förslaget i avsnitt 2 gäller som utgångspunkt banker och andra kreditinstitut, värdepappersbolag, Svenska Skeppshypotekskassan, vissa fondbolag, betalningsinstitut, vissa AIF-förvaltare, försäkringsföretag och motsvarande utländska företag. Förslaget bedöms öka skattekostnaderna för finansiering med efterställda skuldförbindelser. En anpassning till förslaget skulle kunna ske genom att efterställda skuldförbindelser ersätts med eget kapital. En annan anpassning till förslaget skulle kunna ske genom att efterställda lån, i den utsträckning de överstiger kapitalkraven enligt den näringsrättsliga regleringen på finansmarknadsområdet, ersätts med vanliga lån. Den förra beteendeförändringen skulle inte påverka skatteintäkterna, eftersom kostnader för finansiering med eget kapital inte är avdragsgilla. Den senare beteendeförändringen skulle kunna påverka skatteintäkterna negativt. En sådan beteendeförändring bedöms dock inte vara aktuell annat än i undantagsfall.

Förslaget beräknas leda till en ökning av bolagsskattebasen om drygt 6 miljarder kronor. Det innebär i sin tur att förslaget beräknas öka skatteintäkterna med 1,38 miljarder kronor 2017 och varaktigt.

Förslaget i avsnitt 3 har inga offentligfinansiella effekter.

Förslaget i avsnitt 4 bedöms leda till minskade skatteintäkter om 50 miljoner kronor 2017 och varaktigt.

Effekter för företag och privatpersoner

Förslaget i avsnitt 2 gäller som utgångspunkt banker och andra kreditinstitut, värdepappersbolag, Svenska Skeppshypotekskassan, vissa fondbolag, betalningsinstitut, vissa AIF-förvaltare, försäkringsföretag och motsvarande utländska företag. Förslaget ökar skattekostnaderna för finansiering med efterställda skuldförbindelser. I första hand kommer bankerna att påverkas, medan skadeförsäkringsföretagen påverkas i mindre omfattning. För övriga företag blir påverkan obetydlig. En ökad skattebörda för företagen påverkar som utgångspunkt företagens ägare, anställda och kunder. De ökade finansieringskostnaderna är statistiskt sett mycket begränsade i förhållande till volatiliteten i företagens samlade finansieringskostnader. Med den utgångspunkten kan övervältringseffekter i fråga om företagens ägare, anställda och kunder antas komma att bli mycket begränsad. I det ligger också att förslaget får antas ha mycket begränsade fördelnings- och sysselsättningseffekter.

I förhållande till den näringsrättsliga regleringen på finansmarknadsområdet utgör förslaget inte ett hinder mot finansiering med efterställda skuldförbindelser. I stället bidrar förslaget till en utjämning av den skattemässiga asymmetrin i behandlingen av finansiering med eget kapital och finansiering med efterställda skuldförbindelser i de företag som träffas av förslaget. I det ligger att utformningen av skattesystemet inte kommer att påverka valet mellan finansiering med eget kapital och finansiering med efterställda skuldförbindelser. Förslaget ger dessutom företag i finanssektorn incitament att öka soliditeten. Det ökar i sin tur finanssektorns motståndskraft i finanskriser.

Förslaget medför slutligen en viss ökning av den administrativa bördan för företagen, så att företagen behöver utmönstra ränta på de efterställda skuldförbindelserna. Baserat på Tillväxtverkets databas Malin, som används för att beräkna företagens administrativa kostnader, bedöms det tillkommande arbetet för förslaget ta i genomsnitt ca fem minuter och utföras av en ekonomihandläggare till en genomsnittlig timlön om 266 kronor, dvs. en kostnad om 22 kronor.

Förslagen i avsnitt 3 och 4 – som utgör förenklingar av gällande rätt – minskar i viss utsträckning den administrativa bördan för företagen i förhållande till i dag.

Effekter för jämställdheten mellan kvinnor och män

Förslaget i avsnitt 2 innebär att bolagsskattebördan ökar för företag i finanssektorn. Eftersom bolagsskatten tas ut på företagsnivå – inte på ägare eller anställda – är det svårt att göra en uppskattning av förslagets effekter för jämställdheten mellan kvinnor och män. Privatpersoners ägande av företag sker i stor utsträckning genom andra företag, t.ex. olika aktörer inom pensionssystemet (indirekt ägande). När det gäller det

direkta ägandet är män (16,4 procent) överrepresenterade i förhållande till kvinnor (12,1 procent). Av Statistiska centralbyråns arbetskraftsundersökning (AKU) att döma är män (55 procent) överrepresenterade i förhållande till kvinnor (45 procent) i fråga om dem som arbetar i näringsgrenar som delas in som ”finansiell verksamhet och företags-tjänster”. Sammanfattningsvis bedöms förslaget inte påverka jämställdheten mellan kvinnor och män negativt.

Förslaget i avsnitt 3 påverkar inte jämställdheten mellan kvinnor och män.

Förslaget avsnitt 4 – som underlättar för affärsmässigt betingade förvärv av underskotts företag – kan förväntas gynna män i högre grad än kvinnor.

Effekter för myndigheter

Förslagen i avsnitt 2–4 ökar Skatteverkets kostnader för information och granskning i viss utsträckning. De merkostnader som förslagen leder till, ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

När det gäller de allmänna förvaltningsdomstolarna förväntas tillströmningen av mål p.g.a. förslagen i avsnitt 2–4 vara begränsad. De merkostnader i form av tillkommande mål som förslagen leder till, ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förenlighet med EU-rätten

Förslagen i avsnitt 2–4 står i överensstämmelse med EU-rätten.

6 Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

24 kap.

1 §

Ändringen i paragrafen är en följd av att en ny paragraf, 24 kap. 4 a §, införs.

4 a §

Paragrafen är ny. Av den framgår att ränteutgifter på vissa efterställda skuldförbindelser inte får dras av. Det gäller dels ränteutgifter på efterställda skuldförbindelser som får ingå i kapitalbasen enligt artiklarna 52 och 63 i tillsyns förordningen (*första strecksatsen*), dels ränteutgifter på efterställda skuldförbindelser som får ingå i kapitalbasen enligt artikel 88 i Solvens II-direktivet (*andra strecksatsen*).

Med ”ränteutgifter” anses ränta eller andra utgifter för kredit, dvs. alla utgifter som uppstår för att anskaffa kapital. I det ligger t.ex. att ersättning till långivaren vid lösen av lån i förtid träffas av uttrycket ”ränteutgifter”.

I bestämmelsen tillämpas en dynamisk hänvisningsteknik i fråga om de aktuella rättsakterna.

35 kap.

1 §

Av ändringen i *första stycket* framgår att som en förutsättning för avdrag för koncernbidrag – vid sidan av förutsättningarna i 3–6 §§ – gäller att värden motsvarande bidraget förs över från givaren till mottagaren senast den dag som givaren enligt SFL ska lämna inkomstdeklaration.

Av 32 kap. 2 § första stycket SFL framgår att det (för andra juridiska personer än dödsbon) föreligger fyra deklarationstidpunkter – den 1 mars, den 1 juli, den 1 november och den 15 december – och att vilken av dessa tidpunkter som är aktuell beror på vid vilken tidpunkt som beskattningsåret går ut. Av 32 kap. 2 § andra stycket SFL framgår att den som lämnar inkomstdeklaration elektroniskt får lämna deklaration en månad senare än vad som följer av första stycket. Av 36 kap. 4 § SFL framgår att Skatteverket ska bevilja anstånd med att lämna inkomstdeklaration, om det finns synnerliga skäl.

40 kap.

15 a §

Paragrafen – som är ny – ersätter hittillsvarande 16 a §.

Av *första stycket* framgår att om ett kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen har lämnats till underskotts företaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde och förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde, ska kapitaltillskottet vid beräkningen av utgiften enligt 15 § första stycket (förvärvsutgiften) bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet och värdet av tillgången som indirekt belöper sig på den förvärvade andelen i underskotts företaget. Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.

Värdet av den indirekt förvärvade tillgången beror på hur stor andel av underskotts företaget som förvärvaren erhåller genom kapitaltillskottet.

Vad som avses med uttrycket ”en tillgång av verkligt och särskilt värde” framgår av prop. 2009/10:47 s. 15 f. Av lagtexten framgår dock uttryckligen att vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.

Med uttrycket ”andelen i underskotts företaget” avses ägarandelen.

Uttrycken ”uppenbart” och ”som motsvarar kapitaltillskottet” har slopats. Slopandet av uttrycket ”uppenbart” innebär att det ska göras en mindre restriktiv prövning av kravet om förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde.

Bestämmelsen kan illustreras med följande exempel. Anta att A äger underskotts företaget X AB. Underskottet i X AB är 300. Tillgångarna i X AB har ett (verkligt och särskilt) värde som motsvarar 100. B vill förvärva 60 procent av aktierna i X AB. Som utgångspunkt gäller att värdet av A:s andel av X AB före och efter förvärvet (100 respektive 40 procent) ska kvarstå oförändrad och att värdet av X AB:s underskott inte ska påverka priset på aktierna. Om B förvärvar 60 procent av aktierna i X AB genom en riktad nyemission av aktier mot betalning (ett kapitaltill-

skott) om 150 ($150/[100+150] = 60$ procent), kvarstår X AB:s underskott till den del det uppgår till 120 (= 200 procent av 60). Det beror på att kapitaltillskottet vid beräkningen av förvärvsutgiften ska bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet, 150, och värdet av tillgången som indirekt belöper sig på B:s förvärvade andel i X AB, 60 (= 60 procent av 100). Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.

Systematiken i beloppsspärren (15, 15 a och 16 §§) är i korthet följande.

I ett första steg ska förvärvsutgiften bestämmas (15 §). Med förvärvsutgift avses bl.a. anskaffningsutgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget (se t.ex. Högsta förvaltningsdomstolens dom den 3 mars 2016 i mål nr 3521-15; jfr HFD 2014 ref. 67). Vid ett förvärv ska anskaffningsutgiften i dess helhet beaktas, inte bara utgiften för att precis få det bestämmande inflytandet, dvs. en proportionering ska inte ske (se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 474). Vid *successiva* förvärv ska den sammanlagda anskaffningsutgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet beaktas (se prop. 1993/94:50 s. 326). Av RÅ 2007 ref. 58 framgår att förvärv som sker *efter* det att förvärvaren har fått det bestämmande inflytandet över underskotts företaget inte ska räknas med i förvärvsutgiften.

Som ett led i att bestämma förvärvsutgiften ska förvärvsutgiften för vissa kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen bestämmas på visst sätt (15 a §). Det gäller kapitaltillskott

- som har lämnats till underskotts företaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde, och
- varigenom förvärvaren har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde.

I ett andra steg ska förvärvsutgiften minskas med vissa kapitaltillskott (16 §). Det gäller

- kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde (16 § första stycket första meningen), och
- kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen och som har lämnats till underskotts företaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde (16 § första stycket andra meningen).

Kapitaltillskott enligt andra strecksatsen minskar förvärvsutgiften bara om förvärvaren genom kapitaltillskottet *inte* har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde samt kapitaltillskottet har lämnats inom den föreskrivna tidsperioden (16 § första stycket andra meningen jämförd med 15 a § första stycket). Om förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde, ska i stället – om kapitaltillskottet har lämnats inom den föreskrivna tidsperioden – förvärvsutgiften bestämmas på visst sätt (15 a § första stycket).

Systematiken kan illustreras med följande exempel.

Anta att A äger underskotts företaget X AB. År 1 förvärvar B 10 procent av aktierna i X AB genom en riktad nyemission av aktier mot betalning (kapitaltillskott) om 100. År 2 lämnar B ett s.k. ovillkorligt aktieägartillskott (kapitaltillskott) till X AB om 250. År 3 förvärvar B ytterligare 30 procent av aktierna i X AB genom en riktad nyemission av

aktier mot betalning (kapitaltillskott) om 400. Som förutsättning gäller att B genom kapitaltillskotten år 1 och 3 har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde. År 4 förvärvar B ytterligare 15 procent av aktierna i X AB genom ett köp för 150. Genom köpet av aktierna år 4 har B förvärvat det bestämmande inflytandet över X AB. X AB är vid den tidpunkten fortfarande ett underskotts företag. År 5 förvärvar B ytterligare 10 procent av aktierna i X AB genom ett köp för 100.

Först ska förvärvsutgiften bestämmas.

Här är det fråga om successiva förvärv. Den sammanlagda anskaffningsutgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget ska då bestämmas. Eftersom B får det bestämmande inflytandet över X AB genom köpet år 4, ska anskaffningsutgiften för köpet år 5 inte räknas med.

När det gäller kapitaltillskotten år 1 och 3, har det första kapitaltillskottet lämnats *före* den i 15 a § första stycket föreskrivna tidsperioden medan det andra kapitaltillskottet har lämnats *inom* den i 15 a § första stycket föreskrivna tidsperioden. Det innebär att kapitaltillskottet år 1 (100) ska läggas till förvärvsutgiften. Förvärvsutgiften för kapitaltillskottet år 3 (400) ska bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet (400) och värdet av tillgången som indirekt belöper sig på B:s förvärvade andel i X AB (det värdet antas vara 50). Det innebär att ytterligare 50 (i stället för 400) ska läggas till förvärvsutgiften. Slutligen ska anskaffningsutgiften för köpet år 4 (150) läggas till förvärvsutgiften. Förvärvsutgiften uppgår därmed till 300 (= 100+50+150).

Därefter ska förvärvsutgiften minskas med vissa kapitaltillskott. Eftersom kapitaltillskottet år 2 (250) har lämnats *inom* den i 16 § första stycket första meningen föreskrivna tidsperioden, ska förvärvsutgiften minskas med kapitaltillskottet. Förvärvsutgiften ska inte minskas med kapitaltillskotten år 1 och 3 (16 § första stycket andra meningen). Skälet till det är följande. Kapitaltillskottet år 1 omfattas inte av 16 § första stycket andra meningen, eftersom det har lämnats före den i 16 § första stycket första meningen föreskrivna tidsperioden, som också gäller kapitaltillskott enligt andra meningen. Kapitaltillskottet år 3 är ett sådant kapitaltillskott som avses i 15 a §.

Det innebär att sammanlagda förvärvsutgiften blir 50 (= 300–250).

Anta i stället att B genom kapitaltillskotten år 1 och 3 *inte* har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde. Förvärvsutgiften är i detta fall 650 (= 100+400+150). Bestämmelsen i 15 a § är inte tillämplig på kapitaltillskotten år 1 och 3, eftersom B genom kapitaltillskotten inte har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde. Kapitaltillskottet år 1 har inte heller lämnats inom den i bestämmelsen föreskrivna tidsperioden. Förvärvsutgiften ska minskas med kapitaltillskottet år 2 (250), eftersom kapitaltillskottet har lämnats *inom* den i 16 § första stycket första meningen föreskrivna tidsperioden. Förvärvsutgiften ska också minskas med kapitaltillskottet år 3 (400). Detta eftersom kapitaltillskottet har lämnats *inom* den i 16 § första stycket första meningen föreskrivna tidsperioden, som också gäller kapitaltillskott enligt andra meningen, och kapitaltillskottet inte är ett kapitaltillskott enligt 15 a §. Förvärvsutgiften ska inte minskas med kapitaltillskottet år 1, eftersom kapitaltillskottet har lämnats *före* den i 16 § första stycket första meningen föreskrivna tidsperioden, som också gäller kapitaltillskott enligt andra meningen. Det

innebär att förvärvsutgiften ska minskas med 650 (= 250+400). Den sammanlagda förvärvsutgiften blir 0 (= 650–650).

Andra och tredje styckena motsvarar hittillsvarande 16 a § andra och tredje styckena.

16 §

Ändringarna i *första stycket* föranleds av att en ny paragraf, 15 a §, införs (och ersätter hittillsvarande 16 a §).

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2017.

Av *andra punkten* framgår att bestämmelsen i 24 kap. 4 a § tillämpas första gången på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2016.

Av *tredje punkten* framgår att bestämmelsen i 35 kap. 1 § tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

Av *fjärde punkten* framgår att bestämmelserna i 40 kap. 15 a och 16 §§ tillämpas första gången på förvärv som sker efter den 31 december 2016.